

# A VERBA 28.1 DO IMPOSTO DO SELO SOBRE OS TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO: DO PECADO ORIGINAL À SUCESSIVA INCONSTITUCIONALIDADE?



## TAX & BUSINESS



A presente Informação destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta. Não deve servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte [contacto@rffadvogados.pt](mailto:contacto@rffadvogados.pt).

\*\*\*

Esta Informação é enviada nos termos dos artigos 22.º e 23.º do Decreto-Lei n.º 7/2004, de 7 de Janeiro, relativa ao envio de correio electrónico não solicitado. Caso pretenda ser removido da nossa base de dados e evitar futuras comunicações semelhantes, por favor envie um email com "Remover" para o endereço [email.newsletter@rffadvogados.com](mailto:email.newsletter@rffadvogados.com).

### INTRODUÇÃO

A concepção mais tradicional do Imposto do Selo encontra-se já ultrapassada, podendo afirmar-se que o *velho* Imposto do Selo sofreu metamorfose que o multiplicou por novas realidades, longínquas do objecto e da incidência iniciais e tornando-o mais vulnerável a questões de (in)constitucionalidade.

Da visão tradicional — sobre actos, contratos, documentos, títulos e papéis — derivou-se, com a reforma da tributação do património de 2003, e com a abolição do anterior imposto sobre as sucessões e doações, para um alargamento da incidência às transmissões gratuitas de bens.

Mais recentemente, em 2012, a Assembleia da República aprovou nova alteração da base de incidência, mediante a introdução de "outros factos ou situações jurídicas".

### A VERSÃO INICIAL DA VERBA 28.1 DA TABELA GERAL DO IMPOSTO DO SELO

A primeira das situações enquadradas nesta ampliação do imposto surgiu das alterações promovidas pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de

Outubro e a introdução da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Na redacção inicial, tributa-se propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000, incidindo a taxa, de 1%, no caso de o prédio ter afectação habitacional e, bem assim, a taxa, de 7,5%, no caso de o sujeito passivo não ser pessoa singular e ser residente num dos designados “paraísos fiscais”.

A justificação e a motivação para o aditamento da Verba encontram-se na Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.<sup>a</sup> e na situação económico-financeira do nosso país, apelando ao *esforço de consolidação*.

Do mesmo modo, na apresentação e discussão da Proposta de Lei na Assembleia da República, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais esclarece que *o Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. (...) Esta taxa será de (...) 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a € 1.000.000.*

A “constitucionalidade” da versão originária da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, em face do princípio da igualdade, foi afirmada pelo Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 590/2015, de 11 de Novembro de 2015, aludindo ao *princípio da equidade social na austeridade* e, bem assim, à tributação, apenas, de *prédios urbanos de*

*vocação habitacional de mais alto significado económico, exteriorizando níveis de riqueza correspondentes aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa.*

Desde cedo, porém, que a Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrou sujeita a dúvidas interpretativas e associada a grande litigiosidade. Por um lado, questionou-se o texto da norma no sentido de se apurar a concreta definição de *prédio urbano com afectação habitacional*. Por outro, discutiu-se a questão da tributação de terrenos para construção, em face do entendimento, neste sentido, da Administração tributária, contudo rejeitado, uniformemente, pelo Supremo Tribunal Administrativo e pela jurisprudência arbitral.

Alvo de discussão tem sido a tributação das fracções economicamente independentes, com valor patrimonial tributário inferior a € 1.000.000, em propriedade vertical. A Administração tributária tem entendido que na inexistência de constituição de propriedade horizontal, o valor patrimonial tributário relevante é o da agregação dos valores patrimoniais tributários das fracções (em propriedade vertical) afectas à habitação, de onde, se o valor resultante for superior a € 1.000.000, tem procedido à liquidação do Imposto do Selo.

Todavia, este entendimento foi, também, alvo de parecer negativo por parte do Supremo Tribunal Administrativo, na esteira da jurisprudência arbitral, entendendo-se que o

valor patrimonial relevante, para efeitos de aplicação da Verba 28.1, é o de cada fracção (economicamente independente), individualmente considerado, e não o resultado da agregação das fracções em propriedade vertical. O Tribunal Constitucional, contudo, veio entretanto afirmar, em Dezembro de 2015, a “constitucionalidade” da Verba 28.1, *quando interpretada no sentido de que nela se incluem os prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes susceptíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial.*

Sucedeu-se, assim, uma reforma no texto legal, almejando dissipar as dúvidas relativas à aplicação da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (contudo sem que o novo diploma legal tenha cariz interpretativo). Deste modo, na Lei do Orçamento do Estado de 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), a Verba 28.1 foi alterada no sentido de, então, passar a ser taxada a propriedade, usufruto ou direito de superfície de *prédios urbanos habitacionais* (alterando-se a “*afecção habitacional*” para “*prédio habitacional*”) ou *terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação* (aditando-se a menção expressa para tal).

Não obstante, esta alteração legislativa não logrou *apaziguar* as dúvidas anteriormente existentes, continuando a assistir-se à referida, e elevada, litigiosidade, a que corresponde(rá) forte produção

jurisprudencial quer no Supremo Tribunal Administrativo quer no Centro de Arbitragem Administrativa e Fiscal.

Em relação à tributação dos terrenos para construção, a dúvida ultrapassa, já, a questão do objecto da incidência da Verba 28.1 — o *pecado original* —, uma vez que, agora, resulta claro que se ampliou a incidência do Imposto do Selo, para abranger os direitos de propriedade, usufruto ou superfície daqueles terrenos para construção. A questão levantada prende-se, agora, sobretudo, com a constitucionalidade desta nova formulação da Verba 28.1.

### O ALARGAMENTO DA VERBA 28.1 AOS TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO

Inicialmente, como referido, na versão inicial da verba 28.1 da TGIS, o problema centrava-se na interpretação do disposto na Verba em causa, no sentido de se entender, ou não, a *afecção habitacional* como uma característica formal e directamente relacionada com o coeficiente de afectação de um prédio urbano. Neste sentido, a Administração tributária não distinguia entre afectação para habitação actual ou afectação para habitação futura (e hipotética), tributando, indistintamente, ambas as situações na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo. Posição que foi unanimemente rejeitada pelo Supremo Tribunal Administrativo e pela jurisprudência arbitral, no sentido de se entender que a

“afecção habitacional” terá, sempre, que ser presente e não futura.

#### AS DECISÕES ARBITRAIS ANTERIORES

No final de 2015, surgiram algumas decisões arbitrais defendendo a “constitucionalidade” da norma constante na Verba 28.1, sustentando, numa primeira decisão, que, por um lado, *o princípio da igualdade tributária (...) não veda qualquer tipo de discriminação positiva ou negativa, proibindo sim o árbitro*, pelo que, em sequência, *os factos tributários contemplados pela verba 28.1 da TGIS não foram escolhidos de forma arbitrária, sendo a sua opção justificada em contexto político-económico subjacente*. Aludindo-se, portanto, *ao princípio da equidade social na austeridade* para justificar a opção do legislador, afastando-se o árbitro na actividade legislativa.

Numa segunda decisão com o mesmo objecto (aplicação da Verba 28.1 a terrenos para construção, após a nova redacção legal), também se pugna pela legalidade da tributação, remetendo-se a fundamentação para o já referido Acórdão do Tribunal Constitucional (ainda que este seja relativo à anterior formulação legal).

#### A RECENTE DECISÃO ARBITRAL NO PROCESSO 507/2015-T

Contra a corrente acima exposta, surgiu, agora, muito recentemente, a decisão — proferida em Tribunal Arbitral, cujo Árbitro Presidente e Relator foi o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa — acompanhado pelo Conselheiro Cardoso da Costa e por Rogério M. Fernandes Ferreira —, em que os árbitros sustentam a inconstitucionalidade da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo na nova redacção sobre os terrenos de construção.

A análise da constitucionalidade efectuada nesta decisão arbitral centra-se em questões relacionadas com a violação dos princípios da igualdade e da certeza e determinabilidade das leis fiscais e através da dupla tributação por normas de igual incidência fiscal.

Em termos da violação do princípio da igualdade, a decisão desdobra-se na análise em relação às alegadas violações decorrentes da (i) tributação (somente) de prédios afectos a habitação em face da não tributação de prédios com diversa afectação, (ii) da discriminação fiscal negativa dispensada aos terrenos para construção com afectação habitacional relativamente a prédios que se encontrem constituídos em propriedade horizontal ou vertical, cujas fracções autónomas tenham um valor patrimonial tributário inferior a € 1.000.000 e, bem assim, (iii) em relação à discriminação fiscal negativa dispensada a empresas que exercem

regularmente a actividade de compra de terrenos para construção e para revenda.

A decisão de inconstitucionalidade surge, todavia, na segunda e na terceira questões analisadas, **entendendo o Tribunal Arbitral que a Verba 28.1, nos termos a seguir expostos, viola o princípio da igualdade fiscal.**

De facto, relativamente à violação do princípio da igualdade fiscal, o Tribunal Arbitral sustentou, em primeiro lugar (na esteira do entendimento do Supremo Tribunal Administrativo), que, *quando os edifícios são constituídos por fracções susceptíveis de utilização independente, é o valor de cada uma delas que releva (...), independentemente de estar ou não constituída propriedade horizontal*, para, de seguida, afirmar, de forma lapidar, que, *em relação a terrenos para construção relativamente aos quais esteja prevista ou autorizada edificação apenas com unidades habitacionais de valor inferior a € 1.000.000, não vale aquela justificação [do Acórdão do Tribunal Constitucional acima citado] para tributar os terrenos, pois o facto de o terreno ter valor igual ou superior àquele não permite identificar um sujeito passivo com uma capacidade contributiva a nível dos «padrões mais elevados da sociedade portuguesa». (...) [A]té revela menos capacidade contributiva do que a titularidade do prédio já construído, pelo que não se pode encontrar uma justificação racional para ser tributada a titularidade de direitos sobre o terreno (...), e não a titularidade dos direitos do mesmo sujeito passivo sobre o prédio já*

*construído, quando todas as fracções tenham valores inferiores àquele (...).*

Referindo-se, por fim, que o método de cálculo do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, calculado pelo somatório do valor da área de implantação do edifício a construir (situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior) adicionado do valor do terreno adjacente à implantação, significa que a tributação destes terrenos, em termos da Verba 28.1, é feita sob um *enorme aumento do valor patrimonial tributário, já que «o valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas».*

O Tribunal Arbitral entendeu, ainda, que é inconstitucional a aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na parte relativa a terrenos para construção, a empresas que exerçam a actividade de compra de terrenos para construção e para revenda. Neste sentido, entenderam que *[é] inequívoco que as empresas que se dedicam à comercialização de terrenos para construção ficam com uma oneração adicional significativa em relação à generalidade das empresas, com base num hipotético índice de capacidade contributiva que não tem necessariamente correspondência com a realidade, pois a imposição da tributação não tem qualquer relação com o rendimento real da actividade desenvolvida pelas empresas e onera-as mesmo que tenham resultados negativos, acentuando-se a tributação,*

*cumulada anualmente, precisamente em situações em que, por inêxito da actividade de comercialização, os terrenos são detidos por vários anos e, por isso, menos justificação haveria para a imposição de uma tributação adicional.*

Trata-se de uma decisão arbitral que será, com certeza, objecto de decisões futuras, em sede arbitral e judicial, em torno da tributação dos terrenos para construção e da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, nomeadamente quando detidos por sociedades comerciais que exerçam a compra de terrenos para construção e revenda (para habitação).

A decisão renova argumentos e permite novas discussões, as quais sempre têm acompanhado, infelizmente, a vida e a existência jurídica desta verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Lisboa, 28 de Março de 2016

Rogério M. Fernandes Ferreira  
Vânia Codeço  
Álvaro Silveira de Meneses